

РЕШЕНИЕ

№ 4475

гр. София, 05.07.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 35
състав**, в публично заседание на 12.04.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Силвия Мичева-Димитрова

при участието на секретаря Богданка Гешева и при участието на прокурора Тони Петрова, като разгледа дело номер **2548** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – чл.161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на „ПЛАНЕТ КОМЕРС 2002“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и адрес за кореспонденция: [населено място], ул. О., № 13, представлявано от управителя П. Н. Т., чрез Адвокатско дружество „Б. и Т.“ със седалище и адрес на управление: [населено място], ул. Л., № 3, – [населено място], представлявано от управляващите съдружници адв. В. Б. и/или адв. Т. Т., срещу Ревизионен акт № Р-22220521005634-091-001/03.08.2022 г., издаден от К. Г. М. на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, частично потвърден с Решение № 2035/29.12.2022 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, в частта на установения размер на лихвите за ДДС за данъчен период м. 01.2018 г. в размер на 25,21 лв. и на установените резултати по ЗДДС за отделните данъчни периоди м. 03.2016 г. и м. 06.2017 г., както и в частта на установените задължения за корпоративен данък по ЗКПО за данъчни периоди 2015, 2019 и 2020 г., ведно с начислените лихви.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт, в частта, в която той е потвърден с решението на директора на ДОДОП. Счита, че същият е незаконосъобразен, издаден при съществено нарушение на процесуалните разпоредби на ДОПК и в противоречие с материалноправните норми на ЗДДС и ЗКПО. Позовава се и на практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/. Изразява несъгласие с извода на данъчния орган, че не са

налице реални доставки и сочи, че той не кореспондира със събраните по делото доказателства. Твърди, че последните не са разгледани в съвкупност, а някои от тях дори са игнорирани, и това е довело до неправилна преценка, а оттам и до неправилност на постановения акт. Моли за отмяната на последния.

В съдебните заседания, жалбоподателят – редовно призован, не изпраща представител.

Ответникът – директорът на дирекция ОДОП – С., чрез процесуалният си представител гл. ю. к. Е. М., оспорва жалбата, позовавайки се на фактическите и правни изводи, посочени в решението на директора на дирекция ОДОП. Претендира присъждане на разноски за юрисконсултско възнаграждение.

СГП - уведомена за образуваното производство, се представлява от прокурор Тони Петрова, която изразява становище за неоснователност на жалбата и пледира тя да бъде оставена без уважение.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост, взе предвид становищата на страните и на основание чл.160, ал.2 от ДОПК, въз основа на събраните по делото доказателства, провери законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт и прие за установено следното:

Жалбата е подадена в срока по чл.159, ал.1 от ДОПК, от надлежно легитимирано лице, срещу подлежащ на съдебно оспорване ревизионен акт, обжалван и потвърден по административен ред, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е неоснователна по следните съображения:

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220521005634-020-001/07.10.2021 г. /л.70/, издадена от К. Г. М. – началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. /л.68/. Със заповедта е възложено извършването на ревизия за установяване на отговорност на „ПЛАНЕТ КОМЕРС 2002“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и адрес по чл.8 от ДОПК: [населено място], ул. О., № 13, представлявано от управителя П. Н. Т., за определяне задълженията на дружеството за корпоративен данък по ЗКПО за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. и данък върху добавената стойност по ЗДДС за периода от 01.12.2015 г. до 31.08.2021 г. Ревизията е следвало да завърши в тримесечен срок от връчването на ЗВР. Със ЗИЗВР № Р-22220521005634-020-002/24.01.2022 г., издадена от К. Г. М. срокът на ревизията е удължен до 25.03.2022 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220521005634-092-001/03.06.2022 г. /л.76 и сл./, връчен по електронен път на ревизираното лице на 27.06.2022 г. /видно от удостоверение на л.133/. Срещу него не е постъпило възражение в срока по чл.117, ал.5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт /РА/ № Р-22220521005634-091-001/03.08.2022 г. /л.136 и сл./, издаден от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Видно от представеното по делото Удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ той е връчен на ревизираното лице на 07.09.2022 г.

Срещу констатациите и установяванията в ревизионния акт, в срока по чл.152, ал.1 от ДОПК е постъпила Жалба вх. № 53-06-7974/21.09.2022 г. по регистъра на ТД на НАП

С. и вх. № 23-22-1529/26.09.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

С Решение № 2035/29.12.2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, издаденият РА е:

- отменен в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за отделните данъчни периоди, както следва: от м. 12.2015 г. до м. 02.2016 г., от м. 04.2016 г. до м. 05.2017 г., от м. 07.2017 г. до м. 12.2017 г., от м. 02.2018 г. до м. 08.2021 г., ведно с начислените лихви, и за данъчен период м. 01.2018 г.;

- изменен в частта на установените лихви за ДДС за данъчен период м. 01.2018 г. и вместо 1 284,97 лв. е определен на 25,21 лв. /т.е. в размера на лихвите за неправомерно ползван данъчен кредит по сторнираните фактури/ и

- потвърден в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за данъчните периоди: м. 03.2016 г. и м. 06.2017 г., както и в частта на установените задължения за корпоративен данък по ЗКПО за данъчни периоди 2015 г., 2019 г. и 2020 г., ведно с начислените лихви.

Със същото решение Жалба вх. № 53-06-7974/21.09.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1529/26.09.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. в останалата част е оставена без разглеждане като недопустима, поради липса на правен интерес от оспорване и е прекратено производството в тази му част.

Срещу решението на директора на ДОДОП е постъпила Жалба вх. № 53-04-1105/19.12.2022 г. /л.14/ при дирекция ОДОП – С. и вх. № 10467/15.03.2023 г. при Административен съд София-град /л.4/. С нея ревизионният акт е оспорен по съдебен ред в частта относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите за доставки от три дружества, извършени в ревизираните периоди, а именно от: „СПОРТ ПЛАСТ 42“ ЕООД, „СПОРТСТРОЙ 2000“ ЕООД и „ИНТЕРФОУН“ ЕООД, и направените във връзка с това корекции на декларираните счетоводни финансови резултати на основание чл.26, т.2 и т.11 от ЗКПО, във връзка с чл.10, ал.1 от ЗКПО. Това очертава и предмета на настоящия спор.

Решаващият орган е постановил решението си въз основа на установените в хода на ревизията факти и обстоятелства, обективирани в ревизионния доклад и изводите на ревизиращия екип, отразени в ревизионния акт, а именно:

Установено е, че „ПЛАНЕТ КОМЕРС 2002“ ЕООД – [населено място] е вписано в Търговския регистър на Агенцията по вписванията и е регистрирано лице по реда на ДОПК в ТД на НАП С., офис „С.“ на 13.11.2002 г. То се представлява и управлява от П. Н. Т.. Няма клонове, няма свързани лица. През ревизирания период извършва стопанска дейност с код по К. 4771 - търговия на дребно с облекла. Стопанисва следните обекти: Магазин „Критикос“, находящ се на адрес: [населено място], ул. Г. И., № 13; Магазин „Ч.“, находящ се на адрес: [населено място], ул. Г. И., № 13; Магазин „Критикос“, находящ се на адрес: кк Слънчев бряг /дейността в подледния се извършва само през летния период/.

Дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 18.02.2010 г.

На дружеството е извършвана предходна ревизия с обхват: вноски за здравно осигуряване - за осигурители за период 01.01.2012 г. - 31.07.2013 г.; ДОО - за осигурители за период 01.01.2012 г. - 31.07.2013 г.; Данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за период 01.01.2012 г. - 31.07.2013 г.; Универсален пенсионен фонд - за осигурители за период 01.01.2012 г. - 31.07.2013 г.

В хода на процесната ревизия са извършени следните процесуални действия:

- на основание чл.37, ал.3, чл.53 и чл.56, ал.1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от ЗЛ №

P-22220521005634-040-001/28.10.2021 г. Документи и обяснения са представени с Придружително писмо за представяне на документи вх. № P-22220521005634-ПРД-001-И/19.11.2021 г., Придружително писмо за представяне на документи вх. № P-22220521005634-ПРД-004-И/01.12.2021 г. и Придружително писмо за представяне на документи вх. № P-22220521005634-ПРД-006-И/23.12.2021 г.;

- на основание чл.45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица;

- на основание чл.37, ал.3, чл.53 и чл.56, ал.1 от ДОПК са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от доставчици на ревизираното лице;

- предприети са действия за събиране и обезпечаване на доказателства;

- приобщени са доказателства от досието на задълженото лице, за което е изготвен Протокол Кд-73 № P- 22220521005634-П.-001/25.10.2021 г. С него са присъединени документи от производство П-22220521100098 на ЗЛ: „П. К. 2002“;

- извършена е инвентаризация на наличните стоки, за което е съставен Протокол кд 73 № 1531902/01.04.2022 г.;

- направени са проверки в: Търговския регистър на Агенция по вписвания относно публикувани ГФО за ревизираните отчетни периоди и относно изповядани сделки с недвижими имоти; в информационния масив на НАП - относно регистрирани ЕКАФП, относно регистрирани трудови договори, относно задължения по ЗДДС и др.; в регистъра на КАТ - относно регистрирани МПС.

При ревизията, ревизираното лице е представило месечни и годишни оборотни ведомости, договори за наем, главни книги, аналитични регистри на всички счетоводни сметки, в това число 304 „Стоки“, 501 „Каса в лева“, 503 „Разплащателна сметка в лева“, 702 „Приходи от продажба на стоки“, 708 „Приходи от продажба на активи“, 709 „Други приходи“, 401 „Доставчици“, 499 „Други кредитори“, 601 „Разходи за материали“, 602 „Разходи за външни услуги“, инвойси и придружителни документи относно декларираните В., фактури, издадени от спорните доставчици, ведно с документи за разплащане и др.

Въз основа на представените документи и направените проверки е направен извод, че дружеството води своето текущо счетоводство и изготвя финансовите си отчети в съответствие с изискванията на Националните стандарти за финансови отчети на малки и средни предприятия /НСФОМСП/. За ревизираните години публикуваните в Търговския регистър на Агенцията по вписванията ГФО от страна на ревизираното лице са съставени в съответствие с изискванията на Националните стандарти за финансови отчети и съгласно изискванията на чл.38 от Закона за счетоводството, същите не подлежат на независим финансов одит от регистрирани одитори.

По данните от информационната система на НАП органите по приходите са констатирани, че издадените към ревизираното дружество фактури са отразени в дневниците за продажби към справките-декларации по ЗДДС за съответните периоди. Същите фактури са представени от ревизираното дружество в хода на ревизията и са отразени в дневниците му за покупки за данъчните периоди на издаването им или в последващи периоди.

При проверките е констатирано, че дружествата-доставчици не разполагат с персонал, с изключение на „СПОРТ ПЛАСТ 42“ ЕООД, което се намира в трудово правоотношение с 2 лица на длъжности финансов анализатор и общ работник. Дружествата не са подавали справки по реда на чл.73 от Закона за облагане доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени суми по извънтрудови правоотношения.

За периодите на доставките към „ПЛАНЕТ КОМЕРС 2002“ ЕООД не са подавали годишни данъчни декларации по реда на чл.92 от ЗКПО, с изключение на „СПОРТСТРОЙ 2000“ ЕООД и „СТРОЙКРАФТ“ ЕООД, но същите не са декларирали активи. Установено е още, че оповестената пред НАП дейност от тези дружества - „строителство на други съоръжения“ не отговаря на предмета на доставките към ревизираното лице.

В хода на ревизията е установено също, че проверяваните лица не разполагат със собствени търговски обекти, а и няма данни за наети такива. За периодите на спорните доставки те нямат и собствени МПС, като изключение прави „СПОРТ ПЛАСТ 42“ ЕООД.

Спорни по делото са фактурите за извършени СМР по доставчици, както следва:

1. от „СПОРТ ПЛАСТ 42“ ЕООД – през м.03.2016 г. е издадена Фактура №[ЕГН]/28.03.2016 г. с данъчна основа 5 025,00 лв. и ДДС 1 005,00 лв., с предмет „направа на метална скара за монтаж на осветление, направа на ел. инсталация, окабеляване за видео наблюдение“;

2. от „СПОРТСТРОЙ 2000“ ЕООД - през м. 06.2017 г. са издадени 2 фактури: № [ЕГН]/23.06.2017 г. и № [ЕГН]/15.06.2017 г., с данъчна основа общо 79 185,00 лв. и ДДС 15 837,00 лв., с предмет „ремонт на магазин“;

3. от „ИНТЕРФОУН“ ЕООД - извън ревизирания период по ЗДДС са отразени 5 фактури, издадени през м. 06.2015 г. и м. 09.2015 г., а именно: Фактура № [ЕГН]/02.06.2015 г. с данъчна основа 1500,00 лв., № [ЕГН]/01.06.2015 г. с данъчна основа 5000,00 лв.; № [ЕГН]/01.06.2015 г. с данъчна основа 3500,00 лв.; № [ЕГН]/08.09.2015 г. с данъчна основа 4872,15 лв. и № [ЕГН]/01.09.2015 г. с данъчна основа 4000,00 лв. Всички фактури са с предмет: ремонт на магазини. Общата стойност на данъчната основа е 18 872,15 лв. и ДДС общо 3 774,43 лв. За финансовата 2015 г. сумата е отразена от ревизираното дружество по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ за ремонт на магазини на стойност 18 872,15 лв.

Органите по приходите не са признали правото на приспадане на данъчен кредит по тези фактури, тъй като са приели, че услугите не са действително извършени.

Горният извод е възприет и от решаващия орган. Прието е, че документираните СМР представляват услуги с комплексен характер, включващ полагане на физически труд, доставка, транспорт и влагане на строителни материали и др. и не на последно място: приемане на резултата от извършените работи. Прието е, че предметът на доказване изисква удостоверяване на множество факти и обстоятелства, свързани с фактическата възможност на доставчиците да извършат фактурираните дейности /снабдяване или наличие на материали от вида и в количествата на вложените и фактурирани такива на ревизираното лице, с тяхното съхранение, товарене и разтоварване, наличие на съответния технически и кадрови ресурс, установяване на фактическите извършители и т.н./. Отчетено е, че в хода на ревизията, освен копия на спорните фактури, нито ревизираното лице, нито спорните доставчици са ангажирали доказателства относно извършване на спорните услуги, а от представените документи не може да се конкретизира начинът, по който са извършени фактурираните дейности, включително какъв е резултатът от тях. Отбелязано е, че липсват договори, протоколи за приемане на извършените дейности, фактури за придобиване на материалите, необходими за влагане в СМР, информация за чия сметка са същите, кои са физическите извършители. Не на последно място е отчетено, че според базата данни на НАП сочените за доставчици дружества не разполагат с персонал, с изключение на

едно лице - назначено като общ работник в „СПОРТ ПЛАСТ 42“ ЕООД, нито че разполагат със съответната техника и механизация, а същевременно не са приложени доказателства за превъзлагането на услугите на подизпълнителите.

В хода на съдебното производство страните не са ангажирали нови доказателства.

При така така установените обстоятелства, настоящият състав на АССГ намира от правна страна следното:

Ревизионният акт, предмет на съдебно оспорване е издаден от компетентен орган /чл.119, ал.2 от ДОПК/ и в предвидената от чл.120, ал.1 и ал.3 от ДОПК форма. Съдържа всички реквизити съгласно чл.120, ал.1, т.1 – т.8 от ДОПК. Посочени са имената и длъжностите на издателите, номерът и датата на издаването му, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията и извършените действия в хода на ревизионното производство. Изложени са подробни мотиви и е формулирана ясна разпоредителна част, с която са определени задълженията на ревизираното лице. Дадено е разяснение за органа и срока на обжалване.

Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и конкретизирани чрез тези по приложения РД, съставляващ неразделна негова част съгласно чл.120, ал.2, изр.1 ДОПК. Съдържанието на ревизионния доклад съответства на законовата норма на чл.117, ал.2, т.1-10 от ДОПК и към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл.117, ал.3 от ДОПК. Възражение срещу РД, в срока по чл.117, ал.5 от ДОПК, не е заявено от ревизираното лице, поради което липсата на негово обсъждане в РА не е формален порок по чл.120, ал. 2, изр.2 от ДОПК.

Ревизионният акт и ревизионният доклад /а също: ЗВР и ЗИЗВР/ са създадени като електронни документи по смисъла на чл.3, ал.1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги /ЗЕДЕУУ/, подписани с валидни към съответния момент електронни подписи, положени в съответствие със ЗЕДЕУУ, за което са представени писмени доказателства, които не са оспорени от страните. Те са връчени по електронен път, което е видно от приложените удостоверения за връчване по електронен път в ИС „Контрол“.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл.112, ал.1 от ДОПК със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220521005634-020-001/07.10.2021 г., издадена от К. Г. М. – началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Заповедта има задължителното съдържание по чл.113, ал.1, т.1 от ДОПК – ревизираното лице е конкретизирано с данните по чл.81, ал.1, т.2–5 от ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения по ЗДДС и ревизирания период; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл.114, ал.1 от ДОПК. Не е изтекъл преклузивният срок чл.109, ал.1, изр.1 от ДОПК.

За извършените действия, органите по приходите, в рамките на своята компетентност са изготвили протоколи в изискуемата от закона форма, които на основание чл.50, ал.1 от ДОПК се ползват с материална доказателствена сила относно отразените в тях обстоятелства. Спазени принципите за обективност, добросъвестност и право на защита, регламентирани в чл.3 и чл.6 от ДОПК и е изпълнено задължението по чл.37, ал.1 от ДОПК за служебно събиране на относимите доказателства и извършване на обективна оценка и анализ. От административната преписка е видно, че органите по приходите, в рамките на служебните си правомощия и компетентност, са изискали от

ревизираното лице и неговите доставчици всички намиращи се у тях писмени доказателства, относими към извършваната ревизия. Извършени са и необходимите справки в наличните информационни регистри. Ревизионният акт и приложеният към него ревизионен доклад съдържат подробно обсъждане на всички приобщени към административната преписка доказателства. От отразеното в тях по категоричен начин се изяснява кои факти са приети за установени и въз основана какви доказателства, както и следващите от това правни изводи. Действително, при издаването на РД не е спазен срока по чл.117, ал.1 от ДОПК, а РА е издаден след изтичането на срока по чл.119, ал.2 от ДОПК, но по-късното издаване на двата акта не е съществено процесуално нарушение, тъй като сроковете са инструктивни и неспазването им не пречи правото на защита на ревизираното лице. /Решение № 2946 от 28.02.2014 г. по адм.дело № 15415/2012 г. на ВАС, VIII отд., Решение № 9787 от 11.07.2014 г. по адм.д. № 5008/2014 г. на ВАС, VIII отд. и др./.

От изложеното следва, че оспореният ревизионен акт отговаря на изискванията на закона за материална компетентност на издателя му, процесуална законосъобразност и обоснованост. Затова съдът следва да обсъди съответствието му със материалния закон.

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл.112–120 от ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК /арг. от § 2 ДР на ДОПК/.

„ПЛАНЕТ КОМЕРС 2002“ ЕООД – [населено място] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му с ревизионния акт, поради което на основание чл.154, ал.1 от ГПК и чл.170, ал.2 от АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са съществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у решаващия орган в съществуването на фактите и връзките между тях. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

Доказателствената тежест в производството е указана от съда с определение от 21.03.2023 г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съответствие с нормата на чл.9, ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко

извършване на услуга. Облагаема според чл.12, ал.1 от ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие /чл.25, ал.1 от ЗДДС/, което в съответствие с нормата на чл.25, ал.2 от ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава, съгласно чл.25, ал.6, т.1 от ЗДДС, данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл.68, ал.2 от ЗДДС и чл.167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл.168, б.„а” от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл.71, т.1 от ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.114–115 от ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл.25, ал.2 от ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл.6, ал.1 от ЗДДС и реално извършване на услуга по смисъла на чл.9 от ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 от ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл.25, ал.6, т.1 от ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл.68, ал.2 от ЗДДС не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС /аналогична на чл.178, б.„а” от Директива 2006/112/ЕО/.

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т.25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;
- своенето на данъчен документ от получателя, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 и 115 от ЗДДС – чл.71, т.1 от ЗДДС;
- получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т.30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /т.36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото.

В множество свои решения СЕС /например Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др./ приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В

решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки.

От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т.37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност /т.38/. Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика на получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Мотивите на органите по приходите за отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от спорните доставчици: „СПОРТ ПЛАСТ 42“ ЕООД, „СПОРТСТРОЙ 2000“ ЕООД и „ИНТЕРФОУН“ ЕООД се споделят напълно от настоящия състав по следните съображения:

От събраните в хода на административното производство доказателства се установява, а и не се оспорва от жалбоподателя и ответника, че страни по процесните доставки към съответния момент са регистрирани по ЗДДС лица; сделките са обективирани в данъчни фактури, съдържащи реквизитите по чл.114 от ЗДДС; фактурите са отразени в дневника за покупки и размерът на данъчния кредит е включен в СД за съответните данъчни периоди; за фактурираните доставки е начислен данък върху добавената стойност.

Спорният въпрос между страните е дали жалбоподателят действително е получил или не фактурираните услуги от издателите на фактурите.

В този смисъл, съдът напълно въприема доводите на решаващия орган, че документиранияте СМР представляват услуги с комплексен характер. Те включват много и разнообразни дейности – възлагане на съответните СМР с уговаряне на цена, срок, условия за извършването им и др., снабдяване със съответните строителни материали, транспортирането им до обекта, в който ще се вложат, полагане на физически труд за извършването на различните дейности, приемане на крайния резултат и т.н.

В случая, от страна на жалбоподателя са представени фактури за „плащане по оферта от 12.04.2017 г. за ремонт на магазини в С.“ и за „плащане по оферта от 18.02.2017 г. за ремонт на магазин в Слънчев бряг“. Представени са таблици с наименования на конкретни видове работи и материали, количества и т.н., които са издадени на датите, посочени като дати на офертите – съответно: 12.04.2017 г. и 18.02.2017 г. Приложени са и приемо-предавателни протоколи от 15.05.2017 г. и от 14.04.2017 г. Прави впечатление, че в документа от 12.04.2017 г., издаден от „Спортстрой 2000“ ЕООД са включени: демонтаж, доставка и монтаж на ламиниран паркет; подмяна на електроинсталация; тапети; поправки и боядисване; доставка и монтаж на

осветителни тела и датчици“ за обект: магазини ул. Г. И.. В документа от 18.02.2017 г., също с издател „Спортстрой 2000“ ЕООД, са вписани: демонтаж, изработка, доставка и монтаж на нови стъклени витрини и врата; изграждане на електроинсталация; облицовка с гипсокартон; боядисване; изкъртване, изхвърляне, замаска, доставка и монтаж на гранитогрес; изработка, доставка и монтаж на светеща реклама; доставка и монтаж на осветителни тела и датчици“ – за обект: магазин в Св. В.. Във Фактура № 3/28.03.2016 г. с доставчик „Спорт пласт 42“ ЕООД са вписани наименования на стоката/услугата: „направа на метална скара за монтаж на осветление; направа на ел.инсталация; окабеляване за видео наблюдение“.

Съдът не случайно акцентира върху вида на уговорените СМР, тъй като е видно, че за извършването им са необходими кадрова, техническа и ресурсна обезпеченост. От страна на жалбоподателя, както и от лицата, сочени за доставчици на посочените услуги, не са представени каквито и доказателства да разполагат с такива. Не са ангажирани и доказателства последните да са закупили материали като: кабели, стъклени витрини, врата, гипсокартон, бои, гранитогрес; осветителни тела и датчици, метални елементи за направата на метална скара. Не е представен проект за светеща реклама, а още по-малко документи, от които да се установи, че такъв да е предложен за обсъждане и одобрение от жалбоподателя. Доставчиците не разполагат със собствени търговски обекти, а и няма данни за наети такива. За периодите на спорните доставки те нямат собствени МПС, като изключение прави „СПОРТ ПЛАСТ 42“ ЕООД. Няма нает персонал, като отново изключение прави „СПОРТ ПЛАСТ 42“ ЕООД, при което има назначени две лица на трудови договори на длъжности финансов анализатор и общ работник. Те не са подавали справки по реда на чл.73 от Закона за облагане доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени суми по извънтрудови правоотношения. За периодите на доставките към „ПЛАНЕТ КОМЕРС 2002“ ЕООД дружествата-доставчици не са подавали годишни данъчни декларации по реда на чл.92 от ЗКПО, с изключение на „СПОРТСТРОЙ 2000“ ЕООД, но същото не е декларирало активи.

С оглед на всичко гореизложено, съдът споделя становището, че предметът на доказване изисква удостоверяване на множество факти и обстоятелства, свързани с фактическата възможност на доставчиците да извършат фактурираните дейности, както и констатацията на решаващия орган, че липсват договори, фактури за придобиване на материалите, необходими за влагане в СМР, информация за чия сметка са и кои са физическите извършители на дейностите.

Макар при регистрацията в ТР спорните дружества-доставчици да са заявили предмет на дейност, включващ широк спектър от дейности и услуги, видно е и е установено по категоричен начин, че всъщност са извършвали търговия с текстилни изделия. Този факт е бил известен и на жалбоподателя, тъй като същият е страна по договори с тях за покупко-продажба на текстилни изделия и облекла - рокли, якета, панталони и др., което е видно както от договорите в Приложение 1 – л.19, л.25, л.35, л.72, така и от многобройните приемо-предавателни протоколи, фактури и счетоводна документация.

Процесните фактури обективират договори за изработка и договори за продажба /стоки, предмет на продажбата са: стъклени витрини, врата, гранитогрес/. Съгласно чл.183 от ЗЗД, във вр. с чл.187, във вр. с чл.318, ал.1, във вр. с чл.286, ал.1 от ТЗ с договора за търговска продажба продавачът се задължава да прехвърли на купувача собствеността върху определена вещь и да му я предаде, срещу заплащане на

определена цена. Съгласно чл.258 от ЗЗД, във вр. с чл.286, ал.1 от ТЗ с договора за изработка изпълнителят се задължава на свой риск да изработи нещо, съгласно поръчката на другата страна, която да заплати възнаграждение. За да бъде направен извод, че фактурираните доставки и услуги са извършени реално, е необходимо жалбоподателят с преки доказателства да установи факта на осъществяването им – предаването на закупените материали, консумативи, гориво и заплащането на цената, съответно извършването на конкретните ремонтни дейности и заплащане на уговорената за тях цена, или да докаже предшестващи и/или последващи този факт обстоятелства, от последователното реализиране на които по несъмнен начин следва, че страните по сделките са изпълнили задълженията си по тях. Това са например: доказателства за физическите лица, осъществили действията по предаването на стоките и извършването на ремонтните дейности и връзката им с юридическото лице - страна по сделката; мястото, начина и обстоятелствата при изпълнение на облигационните задължения; наличието на техническа и персонална обезпеченост за реализиране на сделките; изпълнението на специфичните законови изисквания към тях. В случая такива доказателства не са представени, а от наличните в преписката документи не се опровергава извода на органите по приходите за нереалност на фактурираните сделки.

Предвид изложеното настоящият състав приема, че процесните доставки не са извършени реално.

От горното следва, че не е налице една от кумулативно изискуемите предпоставки, визирани в чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС, във вр. с чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС за възникване на право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на **16 842,00 лв.** по процесните фактури: Фактура № [ЕГН]/28.03.2016 г. с данъчна основа 5025,00 лв. и ДДС 1005,00 лв. с предмет „направа на метална скара за монтаж на осветление, направа на ел. инсталация, окабеляване за видео наблюдение“, издадена от „СПОРТ ПЛАСТ 42“ ЕООД, и фактури с № [ЕГН]/23.06.2017 г. и № [ЕГН]/15.06.2017 г. с данъчна основа общо 79 185,00 лв. и ДДС 15 837,00 лв., издадени от „СПОРТСТРОЙ 2000“ ЕООД. До същия извод са достигнали и органите по приходите в обжалвания ревизионен акт.

По отношение на декларираните повторно фактури, издадени от „ВНВ ТРЕЙД“ ЕООД и с оглед извършените от жалбоподателя корекции чрез включването им с обратен знак в следващия данъчен период - м. 02.2018 г., РА и в частта на начислените допълнително лихви през м. 01.2018 г. в размер на **25,21 лв.** също се явява правилен и законосъобразен и следва да се потвърди.

По изложените съображения съдът намира, че процесният ревизионен акт, в оспорената част относно начисления данък по ЗДДС е материално законосъобразен и не са налице основания за отмяната му.

Относно определените данъчни задължения по реда на ЗКПО съдът намира, че с РА правилно и законосъобразно са направени корекции на декларираните финансови резултати като не са признати начислените разходи за СМР по процесните фактури, издадени от „СПОРТПЛАСТ 42“ ЕООД и „СПОРСТРОЙ 2000“ ЕООД и „ИНТЕРФΟΥН“ ЕООД, и амортизациите, и са установили дължим корпоративен данък за довносяне за данъчни периоди 2015 г., 2019 и 2020 г. в общ размер на **3173,99 лв.** /от които: 1887,22 лв. за 2015 г., 98,99 лв. за 2019 г., и 1187,78 лв. за 2020 г./, ведно с начислените лихви в общ размер на **1366,93 лв.** /съответно: 1214,26 лв., 21,01 лв. и 131,66 лв./.

Приходните органи са се позовали на разпоредбата на чл.10, ал.1 от ЗКПО, съгласно която счетоводен разход се признава за данъчни цели когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч/, отразяващ вярно стопанската операция. Според чл.54, ал. 1 от ЗКПО, при определяне на данъчния финансов резултат се признават годишните данъчни амортизации, начислени от ревизираното лице по определения със ЗКПО ред. С оглед на тези правила са извършени и корекциите на декларирания финансов резултат за 2015 г., 2019 и 2020 г.

Предвид извода, че процесните фактури не отговарят на изискването на чл.10, ал.1 от ЗКПО за вярно отразяване на стопанските операции и следователно не са документално обосновани, осчетоводените от задълженото лице разходи не следва да се признават за данъчни цели съгласно чл.26, т.2 от ЗКПО. Ето защо и в съответствие с чл.22, т.1, във вр. с чл.23, ал.2, т.1, във вр. с ал.1 от ЗКПО органите по приходите законосъобразно, в съответните счетоводни години са преобразували финансовия резултат като са го увеличили с разходите, отразени във фактурите. Това е довело до увеличаване на данъчната основа, а съответно и до определяне на корпоративен данък за донасяне.

С оглед на изложеното съдът счита, че процесният ревизионен акт, в оспорената част относно начисления корпоративен данък е материално законосъобразен и не са налице основания за отмяната му.

Съдът намира за неоснователни възраженията на жалбоподателя, че не са налице доказателства или данни, сочещи на знание за евентуална злоупотреба или измама при доставчиците, а това обстоятелство според практиката на СЕС, напълно изключва възможността на органите по приходите да му откажат правото на данъчен кредит. От Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. и постановените по преюдициални запитвания на националните съдилища решения за тълкуването и от Съда на Европейския съюз и по-конкретно Решение от 22.06.2012 г. по съединени дела C-80/2011 и C-142/2011, е прието: 1. че не допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне ДДС, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки и 2. че не допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

Според настоящия съдебен състав, изразеното от СЕС становище не влиза в противоречие с изводите на органите по приходите, направени в оспорения ревизионен акт. В случая, правото на приспадане на данъчен кредит е отказано на жалбоподателя не на някое от посочените основания в решението на Съда, а защото липсва сделка. Само реалната размяна на имуществени блага, осъществена от регистрирани по ЗДДС лица обуславя правото им да бъдат освободени от тежестта на дължимия от тях за конкретната сделка данък върху добавената стойност. Изводът за това дали е действителна доставка на стоки или услуги се прави от решаващия съд в съответствие с националните правила за доказването и след извършване на обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по отнесения до него спор. Т. становище е застъпено в Решение на Съда от 18.06.2013 г. по дело С-78/2012/“Евита-К“ ЕООД срещу Директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУНАП/ и то е съобразено от настоящия състав при решаване на правния спор. В конкретния случай не се налага допълнително да се изследва въпросът дали жалбоподателят е знаел или е могъл да знае, че фактурираните сделки не са извършени, тъй като той е страна по тях, което изключва възможността да не е наясно, че не е получил описаните във фактурите стоки и услуги.

Предвид всичко изложено съдът намира, че ревизионният акт е законосъобразен и подадената срещу него жалба следва да се отхвърли, като неоснователна.

С оглед изхода от делото и на основание чл.161, ал.1, изр. 3-то от ДОПК в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение, изчислено съобразно чл.8, вр. чл.7, ал.1, т.3 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения в размер на 2326,73 лв.

Мотивиран от горното, Административен съд София-град

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ПЛАНЕТ КОМЕРС 2002“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и адрес за кореспонденция: [населено място], ул. О., № 13, представлявано от управителя П. Н. Т., срещу Ревизионен акт № Р-22220521005634-091-001/03.08.2022 г., издаден от К. Г. М. на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, частично потвърден с Решение № 2035/29.12.2022 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, в частта на установения размер на лихвите за ДДС за данъчен период м.01.2018 г. в размер на 25,21 лв. и на установените резултати по ЗДДС за отделните данъчни периоди м. 03.2016 г. и м. 06.2017 г. общо в размер на **16 842,00 лв.**, както и в частта на установените задължения за корпоративен данък по ЗКПО за данъчни периоди 2015, 2019 и 2020 г. в общ размер на **3173,99 лв.**, ведно с начислените лихви в общ размер на **1366,93 лв.**

ОСЪЖДА „ПЛАНЕТ КОМЕРС 2002“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и адрес за кореспонденция: [населено място], ул. О., № 13, представлявано от управителя П. Н. Т., **ДА ЗАПЛАТИ** на Дирекция Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция по приходите сумата от 2326,73 лв. /две хиляди триста двадесет и шест лева и седемдесет и три стотинки/, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния

административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: